

学校编码: 10384
学号: 17520111151194

分类号_____密级_____
UDC_____

厦门大学

硕 士 学 位 论 文

预算松弛的成因分析与案例研究

Research on the Cause of Budgetary Slack and Case Study

应丽梅

指导教师姓名: 郭晓梅 教授

专 业 名 称: 会 计 学

论文提交日期: 2014 年 4 月

论文答辩时间: 2014 年 5 月

学位授予日期: 2014 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2014 年 5 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

摘 要

自 20 世纪 20 年代在西方国家的部分企业应用并获得成功之后,预算管理得到了迅速的推广和更大范围的应用。预算管理已从最初的计划、协调组织生产发展成为现在兼具控制、评价、激励等多种功能的综合性管理工具。但从国内外大量的预算管理实践经验来看,预算管理仍存在许多不尽如人意的地方,预算松弛便是其中之一。预算松弛会造成企业资源配置错位、绩效考核不准确、企业经营管理效率低下等一系列不良后果。因此,自“预算松弛”问题被提出之后便一直是学术界研究的热点问题。但关于“预算松弛是如何产生的,又有哪些措施可以有效地治理预算松弛?”问题,到目前为止,学术界仍然没有定论。

为了厘清预算松弛的形成机理,本文在前人研究成果的基础上,从理论整合的角度,综合运用了行为科学理论、委托代理理论和博弈理论构建了“预算松弛形成机制模型”。该模型认为,个体的内在需要和外部环境的共同作用刺激了预算松弛动机的产生,但光有动机并不必然导致预算松弛的产生,预算执行人与预算管理人之间的博弈结果才是使松弛动机最终演变为松弛行为的直接诱因。同时,本文利用该模型对过去预算松弛成因研究中的一些矛盾结论进行了解释。在案例研究部分,本文采用了实地调研的方法对集团母子公司之间产生预算松弛问题的原因进行了分析。该研究表明,当外部环境不确定性较高时,子公司领导制造预算松弛的内在需要会被强化,如果没有足够有效的激励机制,预算松弛就很有可能会发生。

关键词: 预算松弛; 行为学理论; 博弈论

ABSTRACT

Since the 1920s, after its application in some enterprises in the west and the success it achieved, budget management has been rapidly promoted and widely applied. Once serving as a planning or coordinating procedure, budget management has now developed into an integrated management approach with functions of control, evaluation, incentives and so on. However, a large number of practices show that there exist some problems in budget management, among which is budgetary slack. Budgetary slack will cause of dislocation of enterprise resources, inaccuracy of performance appraisal, low efficiency of business management and other problems. Therefore, budgetary slack has been a hot issue in academic research since the concept was raised. However, researches on such issues as “how does budgetary slack emerge” and “what measures can we adopt to effectively overcome budgetary slack” are still very limited and no conclusion have been drawn so far.

In order to clarify the formation mechanism of budgetary slack, the author, from the perspective of theoretical integration, builds a model of budgetary slack formation mechanism by employing the behavioral science theory, principal-agent theory and the game theory. According to this model, the individual's internal needs and external environment are incentives for the generation of budgetary slack motives. These motives, however, do not necessarily cause the budgetary slack to happen. It is the game results between budge executors and managers that eventually turn the budgetary slack motives into actual behaviors. Meanwhile, the author employs this model to explain the contradictory conclusions in previous studies. In case study, the author adopts the method of field research to analyze the reasons of budgetary slack existing in parent-subsidiary companies. The study shows that, when the external environment is relatively uncertainty, internal needs of subsidiary company to create budgetary slack will be strengthened. Under this circumstances, if the incentive mechanism is not effective enough, budgetary slack will emerge.

Keyword: Budgetary Slack; Behavioral Science Theory; Game Theory

目 录

第 1 章 导论	1
1.1 研究背景与动机	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 研究动机	2
1.2 研究思路与研究方法	3
1.2.1 研究思路	3
1.2.2 研究方法	3
1.3 文章结构安排与内容	4
1.4 主要创新与贡献	4
本章小结	5
第 2 章 文献回顾与评述	6
2.1 预算松弛的定义	6
2.2 预算松弛的成因	7
2.2.1 预算系统内部因素	7
2.2.2 预算系统外的因素	10
2.2.3 个体因素	12
2.3 预算松弛的后果	12
2.3.1 有害论	12
2.3.2 有益论	13
2.3.3 中立论	13
2.4 预算松弛的治理	14
2.4.1 预算系统层面的对策	14
2.4.2 组织层面的对策	14
2.4.3 个体层面的对策	15
2.5 启示与借鉴	15
本章小结	16
第 3 章 预算松弛成因分析	17

3.1 相关理论基础	17
3.1.1 行为科学理论	17
3.1.2 委托代理理论	18
3.1.3 博弈论	19
3.2 模型构建	20
3.3 预算松弛成因的理论分析	22
3.3.1 内在需要	22
3.3.2 外部刺激	23
3.3.3 预算松弛的博弈分析	26
3.3.4 对前人研究结果矛盾的解释	30
本章小结	31
第4章 预算松弛的治理	32
4.1 精神层面的治理	32
4.2 制度层面的治理	34
本章小结	36
第5章 案例分析	37
5.1 XX 集团公司简介	37
5.2 实施预算管理的必要性	37
5.3 实施预算管理的现状	39
5.4 XX 集团预算松弛的成因分析	44
5.5 解决预算松弛问题的对策	47
本章小结	49
第6章 研究总结与展望	50
6.1 研究总结	50
6.2 研究不足与展望	51
参考文献	52
后记	57

Contents

Chapter1 Introduction	1
1.1 Research Background and Motivation	1
1.1.1 Research Background	1
1.1.2 Research Motivation	2
1.2 Research Ideas and Research Methods	3
1.2.1 Research Ideas	3
1.2.2 Research Methods	3
1.3 Article Structural Agreement and Content	4
1.4 Main Innovation and Contribution	4
Chapter Summary	5
Chapter2 Literature Review and Commentary	6
2.1 Budgetary Slack Definition	6
2.2 Causes of Budgetary Slack	7
2.2.1 Budget System Internal Factors	7
2.2.2 Budget System External Factors	10
2.2.3 Individual Factors	12
2.3 Consequence of Budgetary Slack	12
2.3.1 On Harmful	12
2.3.2 On Beneficial	13
2.3.3 On Neutrality	13
2.4 Governance of Budgetary Slack	14
2.4.1 Budget System Level Measures	14
2.4.2 Organization Level Measures	14
2.4.3 Individual Level Measures	15
2.5 Inspiration and Reference	15
Chapter Summary	16
Chapter3 Causes Analysis of Budgetary Slack	17

3.1 Basis Theory	17
3.1.1 Behavioral Science Theory	17
3.1.2 Principal-Agent Theory	18
3.1.3 Game Theory.....	19
3.2 Model Construction.....	20
3.3 Theoretical Analysis of the Causes of Budgetary Slack	22
3.3.1 Internal Needs	22
3.3.2 External Stimulation.....	23
3.3.3 Game Analysis of Budgetary Slack.....	26
3.3.4 Interpretation for Previous Contradictory Research Result	30
Chapter Summary	31
Chapter4 Governance of Budgetary Slack.....	32
4.1 Spiritual Governance.....	32
4.2 System Level Governance	34
Chapter Summary	36
Chapter5 Case Study	37
5.1 XX Group Company Profile.....	37
5.2 Necessity of Implementing Budget Management.....	37
5.3 Present Situation of Implementation of Budget Management.....	39
5.4 Reasons of Budgetary Slack Appears in XX Group Company	44
5.5 Countermeasures to Solve Budgetary Slack.....	47
Chapter Summary	49
Chapter6 Research Conclusion and Prospect	50
6.1 Research Conclusion.....	50
6.2 Research Insufficient and Prospect.....	51
Reference.....	52
Postscript.....	57

第1章 导论

预算松弛被发现以后便一直困扰着学术界与实务界，成为管理会计理论与实务中最难解决的顽疾之一。企业员工为了实现个人利益最大化而编制松弛的预算，不但使其获得了更大的盈余管理空间，影响了企业业绩评价的准确性，而且增加了企业的内部管理成本，造成企业资源配置的效率低下等诸多问题。因此，理论界和实务界亟需发现预算松弛形成的原因，并积极寻找解决该问题的有效措施。虽然，目前已经有许多学者对此展开了研究，但现有的研究结论却是众说纷纭，莫衷一是，甚至相互冲突和矛盾的，造成了实务界应用的困扰。鉴于此，笔者认为，这一课题是值得探讨和继续深究的。在本章中，笔者将首先介绍本文的研究背景和动机，然后依次介绍本文的研究思路、方法、内容结构、本文的主要创新与贡献等。

1.1 研究背景与动机

1.1.1 研究背景

自上个世纪 20 年代西方国家的部分企业应用了预算管理并获得成功之后，预算管理得到了迅速的推广和更大范围的应用^①。起初，预算管理仅仅具备计划生产经营、协调组织生产发展的功能，而如今，它却同时拥有了控制生产经营活动、评价经营业绩、激励员工等多种功能，成为了现代企业管理中不可或缺的一种综合性管理工具。David Otley（1999）^[1]认为，预算管理是企业实现资源战略性配置的重要技术手段，它能对企业内的所有关键性问题进行整合，并为实现企业的不同目的提供服务。

20 世纪 80 年代，预算管理理论研究和实践被引入中国。之后，随着社会主义市场经济的不断发展，我国企业面临的市场竞争日益激烈，预算管理作为一种同时具备有效地分配企业资源、协调组织活动等多种功能的管理控制工具被广泛推崇。不仅如此，近些年来，我国中央政府也相继出台了一系列政策以

^①Umapathy（1987）对美国 400 家大型公司调查结果显示，大约有 97% 的美国企业会选择继续使用预算管理。Nishimura（2005）研究表明，日本、韩国企业使用预算管理比例占 50% 左右，泰国、马来西亚、新加坡这一占比都超过了 90%。

表支持,如:国资委令第18号《中央企业财务预算管理暂行办法》;国发〔2007〕26号《关于试行国有资本经营预算的意见》;国资发评价〔2011〕167号《关于进一步深化中央企业全面预算管理工作的通知》等,无一不表明预算管理对企业发展的重要性。由于我国预算管理的起步较晚,相关的理论研究大多数还处于对西方研究结果的模仿阶段,直接来源于我国企业实践经验的研究较少,且研究主题有限。可以说,在某种程度上我国现有的预算管理理论研究难以对企业实务提供有效的指导。

1.1.2 研究动机

虽然预算管理在国内外企业实务中的应用已经有一段时间,但是,有关预算管理在企业实践中成功应用的案例仍然非常少见。从理论上讲,预算管理可以服务于多种不同的目的,包括计划、协调组织活动,控制、分配企业资源,评价员工业绩,激励员工等等(Covaleski et al.)^[2],但是在实践中,预算管理仍存在着一些不尽如人意的地方,预算松弛便是其中之一。预算松弛是指预算责任人为了获得比实际需求更多的资源,或者得到更好的业绩评价等,而使预算的上报数比真实估计更为有利。预算松弛会增加企业的内部管理成本,导致企业的资源配置效率下降,影响企业目标的实现。因此,自“预算松弛”这一问题被发现之后便一直是学术界的研究热点。1968年,美国学者 Shiff 和 Lewin^[3]选取了《财富》杂志中上榜的100家大型企业进行了调查,结果显示,绝大部分企业都存在预算松弛并且预算松弛对这些企业造成了不利影响。我国学者潘飞、程明(2007)^[4]通过研究也得到了类似结论,即在我国预算管理实践中预算松弛现象也是普遍存在的。然而,到目前为止,学术界关于预算松弛的形成原因及其治理措施仍然没有定论。

学者们虽然运用了不同的理论基础对预算松弛的成因展开了研究,但大多数的研究仍然局限在就预算论预算的思维框架内,视野相对狭隘。从研究方法上看,学者们主要以定量分析为主,但往往只对某一方面的指标进行分析,如只对预算参与指标进行分析,很少考虑指标与指标之间的影响。从研究内容上看,现有的研究要么只是单独地从权变理论角度考虑组织结构和体制如何与外部环境相适应,要么只是从行为心理学角度考虑个体对预算实务的行为反应,

而很少将个体层面的因素与组织层面和其他外部环境因素相结合考虑，导致不同学者得出的结论不一致，甚至相互冲突。

因此，笔者拟从理论整合的角度，构建一个整合框架，即预算松弛的形成机制模型，综合利用行为科学理论、委托代理理论和博弈论对预算松弛成因进行分析，并结合案例研究证明该模型的合理性及可行性，为企业实施预算管理提供指导并解决预算松弛问题。

1.2 研究思路与研究方法

1.2.1 研究思路

本文的研究目标是形成一个系统性的预算松弛成因分析框架，对预算实务中出现的预算松弛问题进行更加全面和清晰地阐述。本文的整体研究思路是：通过回顾预算松弛的起源、成因分析等，层层深入，逐渐逼近预算松弛的本质，并进一步分析和思考现有预算松弛相关理论存在的问题，进而构建预算松弛成因分析的一般理论性框架，在该框架下，笔者将对预算松弛的成因展开更深层次的分析，并提出相应的治理措施，最后将这一框架应用到实务案例中，以验证其有效性。总体而言，本文将采用先归纳后演绎的研究思路。

1.2.2 研究方法

学术界对预算松弛的研究所采用的研究范式主要有两种，即规范研究和实证研究。规范研究是一种传统研究范式，侧重研究“应该是什么”的问题，而实证研究侧重研究“是什么”的问题，不涉及价值判断。本文中，笔者将综合运用规范研究和实证研究两种研究范式，在对预算松弛现有文献回顾、总结的基础上构建全新的理论模型，分析预算松弛的成因，解决 XX 集团预算松弛问题。具体研究方法有文献研究法、定性分析法以及案例研究法。

（1）文献研究法：通过对国内外关于预算松弛研究的经典文献的收集和整理，全面系统地了解预算松弛研究的现状及不足。

（2）定性分析法：综合运用委托代理理论、行为科学理论、博弈论等多种理论，构建“预算松弛形成机制”模型，深层次分析预算松弛产生的主要原因

及形成机理。

(3) 案例研究法：在对 XX 集团员工的访谈、实地观察以及对 XX 集团历史数据和档案资料的收集与分析的基础上，了解 XX 集团预算管理的现状，并运用“预算松弛形成机制”模型对该集团预算松弛的成因进行分析，最后提出相应的改进措施。

1.3 文章结构安排与内容

基于以上研究思路，本文的章节结构安排如下：

第一章导论：介绍了本文的研究背景与意义、研究思路与方法、文章结构与内容以及主要创新与贡献四个方面的内容。通过对预算松弛研究的背景介绍，理清本文的研究思路并选择恰当的研究方法，合理安排文章的章节结构，从而达到能够系统而清晰地阐述并分析预算松弛的目的。

第二章文献回顾与评述：该部分将按照问题形成的因果关系顺序进行阐述，首先是对预算松弛的起源和定义进行回顾，了解预算松弛产生的背景；之后是对预算松弛的成因、后果以及治理措施的文献回顾，了解预算松弛在国内外的研究现状，总结其不足，并予以评述。

第三章预算松弛成因分析：在该部分，笔者将综合运用心理学、管理学、经济学等多个学科的相关理论构建一个较为全面且有效的预算松弛形成机制模型对预算松弛的形成原因进行分析，并改善现有研究的混乱局面。

第四章预算松弛的治理措施：根据预算松弛的成因分析，提出相应地改进建议。

第五章案例分析：以 XX 集团公司为例研究母子公司体制下预算松弛的成因及形成机制，为集团企业预算管理机制的完善提供理论支持和实务指导。

第六章研究结论与展望：对本文的研究进行总结，分析本文研究的不足，以及对未来研究的展望与建议。

1.4 主要创新与贡献

本文的主要创新与贡献：(1) 综合运用了经济学、管理学和行为科学的相关理论，丰富了预算松弛理论研究的基础，尤其是博弈理论的使用，在国内关

于预算松弛问题研究上较为少见；（2）从理论整合的视角，综合考虑个体的内部需求、外部刺激因素及行为代价等多个因素的影响，构建了一个全面、有效的预算松弛行为的形成机制模型，为预算松弛问题研究提供系统的诠释框架，丰富并完善了预算松弛研究的理论基础；（3）以集团公司为例研究母子公司体制下预算松弛的形成机制，为集团企业预算管理机制的完善提供理论支持和实务指导。

本章小结

本章包括四个基本问题，即研究背景与动机、研究思路与研究方法、研究内容与框架以及主要创新与贡献。预算松弛自发现以来一直是困扰着学术界与实务界的典型难题之一。预算松弛会导致企业资源配置效率低下，企业潜力的发挥受限，经营效率降低等一系列不良后果，因此，对预算松弛的研究是必要的且刻不容缓的。但是迄今为止，有关预算松弛成因的研究结果还未形成定论，预算松弛形成的原因以及治理对策仍然是难题依旧，争论依旧。基于此，本文试图从理论整合的角度，构建一个完整的理论分析框架，即预算松弛的形成机制模型，对预算松弛形成的原因进行阐释，并提出相应的治理对策，从而对我国预算管理实务提供指导。在研究方法上，本文采用规范分析与实证研究相结合的方法，具体包括文献资料收集法、归纳分析法和案例研究法。

第2章 文献回顾与评述

历史总是具有借鉴价值的，通过回顾历史，可以据过去而知未来。因此，在进行本文的研究之前，笔者有必要回顾预算松弛研究的有关文献，从而了解预算松弛研究的发展动态与研究方向，为本文研究提供理论指导。本文的文献回顾与评述将按照预算松弛的定义、成因、影响及治理对策的思路展开。

2.1 预算松弛的定义

“预算松弛”这一概念最早是由 Cyert 和 March(1963)^[5]提出，他们认为预算松弛是在预算编制的谈判过程中产生的，谈判水平越高者获得的松弛空间就越大。Schiff 和 Lewin(1968)^[3]则认为管理层有在宽松的环境下运营企业的需要，并据此提出了“预算松弛行为”具有可操作性的概念。但对于“预算松弛”的定义，则是在后续的研究中才逐渐明晰。

Merchant (1985)^[6]从费用预算的角度对预算松弛进行了定义，他认为预算松弛是指某项费用预算的总额超过其真实预算额的差额。

Young (1985)^[7]认为预算松弛源于预算参与，并将预算松弛定义为，当员工有影响其业绩评价标准的潜在机会时，员工虚报完成预算所需要的资源量或者有意低估其真实产能的行为。因此，当员工的工作绩效是以预算作为衡量标准时，这一情况会更加明显。

Waller (1988)^[8]将预算松弛定义为完成某项任务所耗用的资源超出其实际需要的部分，并将预算松弛划分成两类，即预算的编制松弛和执行松弛。预算的编制松弛是指在编制预算时高估所耗用的资源部分；预算的执行松弛是指在预算预期可以完成时，不超越预算的部分或者在预算预期不能完成时，坐以待毙，不采取措施提高业绩的部分。

Lukka (1988)^[9]认为预算松弛是预算管理中一种相对于“诚实预算估计”(Honest Budget Estimate)的特殊现象。“诚实预算估计”是企业的真实预测值，而松弛预算是被人为操纵过的预测值，它比“诚实预算估计”更容易实现。

Dunk 和 Nouri (1998)^[10]对上述定义进行了整合，认为预算松弛是指完成

某个预算任务时，员工有意高估成本或资源、低估收入或产能的行为。这个定义涵盖的内容更加全面，并且明确指出了预算松弛发生的时间点，即“完成某个预算任务时”。

从以上定义可以看出，国外学者关于预算松弛的定义正在逐步明晰并趋于统一，涵盖的内容也愈加广泛和全面。从最初只对费用松弛或者资源松弛进行定义到对预算松弛的所有可能情况进行全方位定义的过程都表明预算松弛是一种为了是预算目标更容易实现而人为操纵预算值的行为。国内关于预算松弛的研究比国外的晚，对于预算松弛的定义绝大部分是基于国外学者的研究成果提出的。国内学者（如于增彪，2001^[11]）普遍认为，预算松弛是一种发生在预算编制的过程中同时又会影响到预算执行的逆向选择行为，具体是指员工确定了一个比实际能够到达的更低水平的预算数，从而使其可以在不必充分发挥潜能的情况下顺利地完成任务。

基于以上定义，笔者从条件、行为、结果三个方面对预算松弛进行界定。笔者认为，预算松弛是指当企业管理者衡量下级部门或者员工的业绩是以预算完成情况为依据，并且预算编制人与预算执行人有利益纠葛甚至是同一个人时，预算编制人制定完成某个任务所需的资源多于预期所需的资源或者制定预算的经济效益少于预期的经济效益，从而使预算执行者能够更简单、顺利地完成任务，进而误导企业管理者做出错误判断的现象。

2.2 预算松弛的成因

国内外普遍认为，明确预算松弛产生的原因是解决预算松弛问题的关键。在现有关于预算松弛的研究文献中，研究预算松弛成因的占据了很大的比例。总的来说，学者们提出的影响预算松弛的因素有三个方面的内容，第一，预算系统内部的因素，如预算参与；第二，预算系统外部的因素，如信息不对称、不确定性；第三，个人因素，如个人的行为因素。由于篇幅有限，本节仅对一些代表性观点予以综述总结。

2.2.1 预算系统内部因素

预算系统内部因素主要有预算参与、预算强调、预算公平、预算目标特点

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库